

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 25984C

Inscrit le 13 août 2009

Audience publique du 25 mars 2010

Appel formé par

Mme XXX XXX, veuve XXX XXX, XXX

contre

un jugement du tribunal administratif du 13 juillet 2009 (n° 24755 du rôle)

en matière d'impôts

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 25984C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 13 août 2009 par Maître Michel KARP, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame XXX XXX, veuve XXX XXX, demeurant à L-XXX, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 13 juillet 2009, ayant déclaré irrecevable son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1996 émis le 26 avril 2001 par le bureau d'imposition Luxembourg 9 et l'ayant débouté de son recours tendant à la réformation et sinon à l'annulation d'un bulletin d'établissement du bénéfice en commun de la société en nom collectif XXX XXX s.e.n.c. pour l'année 1996, émis le 22 février 2001 par le bureau d'imposition Sociétés 3 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 14 octobre 2009 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Michel KARP et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 janvier 2010.

Le 22 février 2001, le bureau d'imposition Sociétés 3 du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à charge de la société XXX XXX s.e.n.c., dans laquelle feu Monsieur XXX XXX détenait une participation de 25%, un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1996, ci-après désigné par le « bulletin d'établissement ». Le 26 avril 2001, le bureau d'imposition Luxembourg 9 du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à charge de Monsieur XXX XXX un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996.

Par courrier du 18 mai 2001, l'expert-comptable de Monsieur XXX introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes contre le bulletin d'établissement. L'expert-comptable de Monsieur XXX compléta ladite réclamation par deux courriers ultérieurs des 19 juin et 6 août 2001.

En date du 23 janvier 2005, Monsieur XXX décéda. Suivant acte de notoriété du 22 mars 2005, la totalité de la communauté universelle de ses biens échut à son épouse Madame XXX XXX.

La réclamation contre le bulletin d'établissement du bénéfice en commun pour l'année 1996 du 22 février 2001 étant restée sans réponse, Madame XXX introduisit en date du 19 août 2008 un recours contentieux à l'encontre du bulletin d'établissement ainsi qu'à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996 du 26 avril 2001.

Par jugement du 13 juillet 2009, le tribunal admit d'abord, quant à la nature respectivement en annulation ou en réformation du recours prévu en la matière, que seul l'article 8 paragraphe (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif conférerait au tribunal administratif compétence pour connaître comme juge du fond des recours dirigés contre les décisions du directeur de l'administration des Contributions directes y visées, tandis que ni l'article 8 paragraphe (1), définissant de manière générale la compétence *ratione materiae* du tribunal administratif en matière fiscale, ni le point 3. du paragraphe (3) dudit article 8 ne confèreraient au contribuable la possibilité, en cas de silence du directeur par rapport à une réclamation, d'agir directement contre la décision qui fait l'objet de la réclamation, par l'introduction d'un recours au fond. Il en conclut que dans ces hypothèses, seul le recours de droit commun en annulation serait admissible et qu'en l'espèce, le recours introduit par Madame XXX, qui s'inscrit dans les prévisions du point 3. du paragraphe (3) de l'article 8 précité, ne serait recevable que dans la limite des moyens de légalité invoqués.

Ensuite, le tribunal releva qu'il ne ressortait ni de la requête introductive d'instance, ni des pièces versées en cause que le directeur aurait également été saisi régulièrement d'une réclamation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1996 et qu'il n'y aurait pas répondu, de manière à conclure que le recours sous analyse encourait l'irrecevabilité dans la mesure où il portait sur ledit bulletin au motif qu'il n'avait pas fait préalablement l'objet d'une réclamation auprès du directeur.

Après avoir rejeté les autres moyens d'irrecevabilité soulevés par le délégué du gouvernement et reçu en la forme le recours en annulation dirigé contre le bulletin d'établissement, le tribunal considéra que la théorie de la scission d'entreprise s'appliquait également en cas de création d'une seconde société à côté d'une société préexistante avec transfert de l'exploitation à cette nouvelle société et que, la société XXX XXX s.e.n.c., constituée en 1951 sous la dénomination sociale « XXX XXX », ayant préexisté de longue date à la société XXX XXX s.à r.l., fondée le 22 décembre 1973, à laquelle elle avait transféré l'exploitation de tous les terrains exploitables, la situation visée en l'espèce s'analysait partant en une hypothèse rentrant dans le champ d'application de cette théorie.

Relativement aux deux conditions d'application de cette théorie, le tribunal énonça qu'une imbrication matérielle serait admise en général dès lors que la société propriétaire met à disposition de la société d'exploitation un ou plusieurs éléments essentiels pour cette dernière, cette notion d'élément essentiel visant un bien économique qui est nécessaire à la réalisation de l'objet de l'entreprise et qui revêt une importance particulière pour la gestion de l'entreprise, tandis qu'une liaison personnelle est admise entre une société propriétaire et une société d'exploitation lorsque les mêmes associés sont capables de dicter leur volonté

dans les deux sociétés. Le tribunal retint encore qu'en l'espèce, l'imbrication matérielle résidait dans le fait que la société XXX XXX s.à r.l. avait comme objet l'exploitation de XXX alors que XXX XXX s.e.n.c. était le propriétaire de ces XXX, tandis que la liaison personnelle résultait du fait que les associés de XXX XXX s.à r.l. et XXX XXX s.e.n.c. étaient les mêmes, à savoir Messieurs XXX XXX, XXX XXX, XXX XXX et XXX XXX, chacun détenant dans chacune des sociétés une participation de 25 % des parts. Il en déduisit qu'en 1973, les deux conditions cumulatives d'application de la théorie de la scission d'entreprise se trouvaient vérifiées.

Ensuite, le tribunal constata que le désaccord des parties portait sur la question de la date de cessation de cette scission, la partie demanderesse considérant comme date de cessation le 21 octobre 1988, date à laquelle la société XXX XXX s.e.n.c. avait prétendument cédé tous les terrains d'exploitation à la société d'exploitation XXX XXX s.à r.l., tandis que la partie étatique retint comme date de cessation le 6 décembre 1996, date de la cession par Monsieur XXX XXX de ses participations dans la société XXX XXX s.à r.l. au prix de 145.000.000,- LUF.

Le tribunal dégagea en substance de l'examen des éléments lui soumis en cause que si les documents relatifs à la vente du 21 octobre 1988 n'identifiaient que 3 parcelles sur 240 comme « *carrière* », les autres parcelles étant renseignées comme labours, bois, chemins, prés, « *sapins* », « *vaines* » ou encore pâtures, ces indications cadastrales n'excluraient pas une affectation ultérieure de ces parcelles en tant que XXX, affectation non reprise par leur classification cadastrale initiale, mais que l'acte de vente à lui seul n'était ainsi pas de nature à corroborer les affirmations de la partie demanderesse, non autrement documentées, selon lesquelles il s'agirait des XXX exploitées en tant que sablières et XXX de pierres. Ayant en outre relevé que la vente effectuée en 1996 avait porté sur des terrains sis notamment à XXX, lieu de situation d'une carrière exploitée par la société d'exploitation XXX XXX s.à r.l., élément qui pourrait s'interpréter comme corroborant la thèse défendue par la partie étatique, selon laquelle la société XXX XXX s.e.n.c. n'aurait pas cédé toutes les XXX en 1988, le tribunal analysa encore les documents et argumentations complémentaires lui soumis suite à une rupture du délibéré – la partie demanderesse ayant alors présenté une argumentation fondée sur la comparaison des comptes annuels de la société XXX XXX s.e.n.c. entre les exercices 1987 et 1990 – pour conclure à partir de ces documents que la société XXX XXX s.e.n.c. détenait toujours en propriété, après la vente de 1988, des terrains d'exploitation sans qu'elle n'ait concrètement établi l'absence d'exploitation à la date de la vente de 1988, de sorte que son argumentation, basée sur la vente de tous les terrains d'exploitation en 1988 et la cessation de la scission d'entreprise entre les sociétés XXX XXX s.à r.l. et XXX XXX s.e.n.c. par la cession de l'élément essentiel de l'exploitation, devait être rejetée. Le tribunal mentionna finalement que la partie demanderesse semblait, d'après le contenu de son mémoire supplémentaire, se rallier en dernière analyse à l'argumentation de la partie étatique, au motif qu'elle concédait explicitement que « *la liquidation de la scission des entreprises «XXX XXX senc » et « XXX XXX sàrl » a eu lieu au mois de juillet 1996, alors que la cession des parts sociales de « XXX XXX sàrl » a eu lieu le 6 décembre 1996* ».

Sur base de l'ensemble de ces considérations, le tribunal rejeta le recours comme n'étant justifié en aucun de ses moyens.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 13 août 2009, Madame XXX a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 13 juillet 2009.

A l'appui de son appel, elle admet que les deux conditions d'application de la théorie de la scission d'entreprise se seraient trouvées réunies en l'espèce depuis l'année 1973, date

de la constitution de la société XXX XXX s.à r.l. en tant que société d'exploitation et du changement du rôle de la société XXX XXX s.e.n.c. vers celui de société propriétaire des immobilisations, et qu'en conséquence, les participations des associés XXX dans la société XXX XXX s.à r.l. avaient valablement été considérées comme éléments de l'actif investi de la société XXX XXX s.e.n.c.. Elle déclare cependant contester que cette scission d'entreprise aurait cessé seulement en l'année 1996 et entend démontrer que celle-ci aurait cessé déjà en l'année 1988 en raison de la cession par elle à la société XXX XXX s.à r.l. de tous les terrains exploités en tant que XXX, lesquels devraient dès lors être qualifiés de bases essentielles d'exploitation. Elle se prévaut dans ce cadre

- d'extraits du cadastre suivants lesquels tous les terrains appartenant à la société XXX XXX s.e.n.c. seraient des terrains agricoles non exploités en tant que XXX,

- des bilans de la société XXX XXX s.e.n.c. dont il se dégagerait que depuis l'année 1988 cette société n'aurait plus mis en compte des fournitures de matériaux pour l'extraction de XXX à la société XXX XXX s.à r.l. et qu'elle n'aurait plus pratiqué des amortissements sur un quelconque terrain de carrière.

La partie étatique conclut à la confirmation du jugement entrepris.

A titre liminaire, la Cour est amenée à constater que le tribunal a certes retenu dans la motivation du jugement entrepris du 13 juillet 2009 que dans la situation de l'espèce d'un recours introduit directement contre un bulletin suite au silence prolongé du directeur face à une réclamation dirigée contre ce bulletin, seul le recours de droit commun en annulation serait admissible et qu'en l'espèce, le recours en réformation, sinon en annulation introduit par Madame XXX, qui s'inscrit dans les prévisions du point 3. du paragraphe (3) de l'article 8 de la loi prévisée du 6 novembre 1996, ne serait recevable que dans la limite des moyens de légalité invoqués, mais qu'il n'a pas tiré, au niveau du dispositif du même jugement, les conséquences de cette conclusion en déclarant sans autre restriction recevable le recours tendant principalement à la réformation du bulletin déféré et seulement subsidiairement à son annulation.

A cet égard, il y a lieu de rappeler que la Cour a déjà infirmé cette position du tribunal par un arrêt du 14 janvier 2010 (n° 25846C du rôle) dans lequel elle a décidé que l'intention du législateur consistait à prévoir dans les deux hypothèses de réponse et de silence du directeur un recours en réformation pour permettre précisément à la juridiction saisie de revoir la cote de l'impôt redu, que cette trame fondamentale posée par le législateur ne saurait être mise en différenciation sur un non-dit exprès de la loi, en l'occurrence au point 3 de l'article 8 paragraphe 3 de la loi prévisée du 7 novembre 1996 suivant que le directeur aura ou non toisé la réclamation au bout de six mois suivant son entrée et qu'en conséquence, la juridiction administrative, saisie sur base des dispositions de l'article 8 paragraphe 3 point 3 de la loi précitée du 7 novembre 1996, dans l'hypothèse où le directeur n'a pas statué dans les six mois sur la réclamation d'un contribuable qui saisit le tribunal administratif, statue comme juge de la réformation pareillement à ce qui a lieu lorsque le directeur a toisé la réclamation en question, hypothèse visée par le point 1 dudit article 8 paragraphe 3.

Au vu de cette jurisprudence de la Cour et des termes exprès du dispositif du jugement entrepris, le recours doit être considéré comme ayant été reçu en la forme par le tribunal dans son volet principal d'un recours au fond et la Cour est saisie, par l'effet dévolutif de l'appel, de la même demande principale tendant à la réformation du bulletin d'établissement litigieux du 22 février 2001.

D'un autre côté, l'appelante ne conteste pas en instance d'appel le jugement entrepris du 13 juillet 2009 en ce qu'il a déclaré irrecevable le recours dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu du 26 avril 2001, de manière que ce volet du jugement doit être considéré comme définitif.

Quant au fond, il découle des développements ci-avant que les parties à l'instance sont en accord sur le principe de l'applicabilité de la théorie de la scission d'entreprise à la situation de l'espèce - la société XXX XXX s.e.n.c. étant à qualifier de société propriétaire d'éléments essentiels de l'exploitation, à savoir de terrains de XXX, et la société XXX XXX s.à r.l. étant à considérer comme société d'exploitation - et sur l'existence de cette scission d'entreprise depuis l'année 1973 jusque du moins l'année 1988, mais que l'argumentation principale de l'appelante tend à voir constater la fin de cette scission d'entreprise du fait de la cession de terrains opérée suivant acte notarié du 21 octobre 1988 par la société XXX XXX s.e.n.c. en faveur de la société XXX XXX s.à r.l., la condition de l'existence d'une imbrication matérielle faisant ainsi, selon elle, défaut à partir de ce moment.

Il résulte à cet égard d'un acte notarié XXX du 21 octobre 1988 que la société XXX XXX s.e.n.c. a cédé à la société d'exploitation XXX XXX s.à r.l. divers terrains sis dans la commune de XXX, section B d'XXX, dans la commune de XXX, section F de XXX, dans la commune de XXX, section E de XXX et dans la commune de XXX, section C d'XXX, l'ensemble de ces terrains représentant une surface de quelques 19.105,38 ares. Selon l'argumentation de l'appelante, ces terrains étaient censés représenter l'intégralité des terrains exploités à cette époque par la société d'exploitation XXX XXX s.à r.l.. S'il est vrai, comme le tribunal l'a relevé à bon droit, que l'acte de vente n'identifie que 3 parcelles sur 240 comme « *carrière* », les autres parcelles étant renseignées comme labours, bois, chemins, prés, « *sapins* », « *vaines* » ou encore pâtures, la Cour rejoint le tribunal en ce qu'il a considéré, d'un côté, que les affectations telles qu'inscrites dans le registre du cadastre ne reflètent pas nécessairement l'affectation actuelle réelle desdites parcelles, mais seulement une situation ayant existé au moment du relevé cadastral, de manière à ne pas exclure une réaffectation ultérieure de ces parcelles en tant que XXX, et, d'un autre côté, que l'acte de vente à lui seul n'est au même motif pas de nature à corroborer les affirmations de la partie demanderesse selon lesquelles il s'agirait des XXX exploitées en tant que sablières et XXX.

D'un autre côté, il se dégage du tableau d'amortissement inclus dans les comptes annuels de l'année 1990 de la société XXX XXX s.e.n.c. que celle-ci restait à cette date propriétaire de 1.844,54 ares de terrains qualifiés de « *terrains nus* » et de 4.895,05 ares de terrains qualifiés de « *terrains d'exploitation* », de manière qu'elle détenait encore, suite à la cession du 21 octobre 1988, un total de 6.739,59 ares de terrains.

Le tribunal a justement relevé que le fait que ledit tableau d'amortissement identifie presque 49 hectares de terrains sis à XXX et à XXX comme « *terrains d'exploitation* » permettrait la déduction à première vue que la société XXX XXX s.e.n.c. détenait toujours en propriété, après la vente de 1988, des terrains exploités comme XXX. L'argumentation de l'appelante tendant à établir l'absence d'exploitation des terrains restés dans la propriété de la société XXX XXX s.e.n.c., et partant à dénier à ces terrains la qualité de bases essentielles de l'exploitation, par le défaut d'amortissement pratiqué sur ces terrains du fait de prélèvements de matériaux de carrière ne saurait être accueillie par la Cour au double motif que, premièrement, si des écritures comptables sont censées refléter l'opération économique sous-jacente, leur comptabilisation ou non-comptabilisation n'est pas en elle-même une preuve de l'accomplissement ou non de ces opérations et, deuxièmement, que la question de l'exploitation effective des terrains en question ne préjudicie pas à la question essentielle de savoir si ces terrains, même inexploités à un moment donné, ne constituent pas néanmoins

une réserve foncière en vue d'une exploitation future, caractéristique qui leur imprimerait le caractère de bases essentielles de l'exploitation de la société XXX XXX s.à r.l.. Ce dernier motif doit également être opposé à l'argument de l'appelante tenant à l'absence de mise en compte de fournitures de matériaux pour l'extraction de XXX à la société XXX XXX s.à r.l.. Pour le surplus, il y a lieu de relever que la vente du 18 juillet 1996 portait sur un certain nombre de parcelles situées à proximité d'autres parcelles dont la société XXX XXX s.à r.l. était déjà propriétaire à ce moment, ceci étant vrai pour des parcelles situées dans la commune de XXX, section D de XXX et section E de XXX, dans la commune de XXX, section B de XXX et dans la commune de XXX, section C de XXX. Finalement, il se dégage des pièces versées en cause que la société XXX XXX s.e.n.c. était encore propriétaire, après la cession du 21 octobre 1988, d'une construction à XXX et d'un terrain avec un immeuble inscrit au bilan au prix d'acquisition total de 36.771.573 LUF et aucun élément en cause ne permet de conclure que ces immeubles n'auraient pas été utilisés dans le cadre de l'activité de la société XXX XXX s.à r.l..

L'importance relative des surfaces des terrains maintenus après l'année 1988 dans la propriété de la société XXX XXX s.e.n.c., représentant en tout plus de 67 hectares, dont un peu plus de 62 hectares ont fait l'objet de la vente du 18 juillet 1996, la qualification de la large majorité de ces terrains comme « *terrains d'exploitation* » par la société XXX XXX s.e.n.c. elle-même et la proximité d'une certaine partie de ces terrains par rapport à d'autres terrains ayant déjà fait partie de l'actif investi de la société XXX XXX représentent, abstraction même faite de la détention par ailleurs d'autres éléments d'actif par la société XXX XXX s.e.n.c., autant d'indices permettant de conclure que ces terrains devaient être qualifiés de bases essentielles de l'exploitation pour l'activité de la société XXX XXX s.à r.l. et ce même en l'absence d'une exploitation effective de ces terrains entre 1988 et 1996, étant donné que les éléments en cause indiquent qu'il s'agissait pour le moins de réserves de terrains en vue d'une exploitation future.

Au-delà des argumentations ci-avant analysées, l'appelante entend voir infirmer cette qualification des terrains restés la propriété de la société XXX XXX s.e.n.c. après la cession du 21 octobre 1988 en se fondant sur deux attestations testimoniales. Or, si ces deux attestations indiquent de manière concordante que ces terrains n'auraient pas fait l'objet d'une extraction de matières premières entre 1988 et 1996, elles se contredisent partiellement en ce qui concerne leur destination dans la mesure où les auteurs de l'une des attestations prétendent que les terrains en question n'auraient constitué « *en aucun cas la base d'exploitation* » de la société XXX XXX s.à r.l. et où l'auteur de l'autre attestation déclare que ces mêmes terrains « *constituaient les dernières propriétés de « XXX XXX s.e.n.c. » ayant été en relation avec l'activité des XXX* ». Par voie de conséquence, ces attestations ne sauraient être considérées comme éléments de preuve de nature à sous-tendre utilement cette argumentation de l'appelante, abstraction même faite de la question de savoir si des attestations testimoniales pourraient être admises comme preuves suffisantes pour faire dénier aux terrains détenus par la société XXX XXX s.e.n.c. la qualité de bases essentielles de l'exploitation de la société XXX XXX s.à r.l..

Il s'ensuit que la cession de terrains entre la société XXX XXX s.e.n.c. et la société XXX XXX s.à r.l. du 21 octobre 1988 ne peut être considérée comme ayant porté sur toutes les bases essentielles de l'exploitation de la société XXX XXX s.à r.l. ayant à ce moment fait partie de l'actif investi de la société XXX XXX s.e.n.c. et qu'en conséquence, la scission d'entreprise entre ces deux sociétés doit être considérée comme ayant perduré en tout cas jusqu'en l'année 1996. Par voie de conséquence, l'argumentation principale de l'appelante est à rejeter.

A titre subsidiaire, l'appelante argue qu'au vu de la cession des terrains restants par la société XXX XXX s.e.n.c. à la société XXX XXX s.à r.l. en date du 18 juillet 1996, l'imbrication matérielle entre ces deux sociétés aurait disparu à ce moment, entraînant que la scission d'entreprise entre les deux sociétés se serait dissoute. Par voie de conséquence, la participation de Monsieur XXX XXX dans la société XXX XXX s.e.n.c. aurait été transférée dans son patrimoine privé à partir de cette date et la cession ultérieure en date du 6 décembre 1996 de cette même participation n'aurait plus eu un caractère commercial, mais devrait être qualifiée de cession d'une participation importante du patrimoine privé.

Cette argumentation ne saurait cependant être accueillie par la Cour, étant donné qu'il ne se dégage pas à suffisance de droit et de fait des éléments soumis à la Cour que l'imbrication matérielle entre les deux sociétés en cause ait effectivement cessé avec la cession de terrains du 18 juillet 1996 au vu d'autres éléments compris dans l'actif investi de la société XXX XXX s.e.n.c.. En effet, en premier lieu, le bilan de la société XXX XXX s.e.n.c. au 31 décembre 1991 renseigne, au-delà des terrains cédés le 18 juillet 1996, encore d'autres éléments d'actif, en l'occurrence une construction à XXX et un terrain avec une construction à XXX inscrit au bilan au prix d'acquisition total de 36.771.573 LUF, et aucun élément en cause ne permet de conclure que ces éléments immobiliers n'auraient pas été utilisés dans le cadre de l'activité de la société XXX XXX s.à r.l. et qu'ils auraient été cédés à la société XXX XXX s.à r.l. ou à un tiers avant la cession de terrains du 18 juillet 1996. En deuxième lieu, une comparaison entre les terrains cédés en date du 18 juillet 1996 et le relevé des terrains inclus dans les comptes annuels au 31 décembre 1990 de la société XXX XXX fait ressortir que plusieurs hectares de terrains ayant appartenu à celle-ci au 31 décembre 1990 n'ont pas fait l'objet de la vente du 18 juillet 1996 et l'appelante n'a fourni aucune indication utile sur l'affectation ou une éventuelle cession de ces terrains apparemment restés dans l'actif investi de la société XXX XXX s.e.n.c..

Dans la mesure où la cessation de l'imbrication matérielle entre les deux sociétés en cause du fait de la cession de terrains du 18 juillet 1996 et partant de l'applicabilité de la théorie de la scission d'entreprise de ce chef n'a pas été établie en cause, il y a lieu d'admettre que c'est la cession de sa participation par Monsieur XXX XXX en date du 6 décembre 1996 qui a mis fin à l'imbrication personnelle à son égard, de manière que c'est à juste titre que le bureau d'imposition a considéré cette participation comme faisant partie de l'actif investi de l'entreprise collective et qualifié de commerciale la cession de cette participation. Dans la mesure où l'appelante ne conteste pas par ailleurs le montant de la plus-value de cession retenue dans le bulletin d'établissement entrepris du 22 février 2001, son argumentation subsidiaire est également à rejeter.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel sous analyse est à rejeter pour n'être justifié en aucun de ses moyens et que le jugement entrepris est à confirmer en conséquence.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 13 août 2009 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant, confirme le jugement entrepris du 13 juillet 2009,
condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu à l'audience publique du 25 mars 2010 au local ordinaire des audiences de la
Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE